

## L'EVASIONE FISCALE NAZIONALE: IMPOSTAZIONI TRADIZIONALI, REALTÀ SOCIALI, POLITICHE DI CONTRASTO. THE NATIONAL TAX EVASION: TRADITIONAL STUDIES, SOCIAL CONTEXT, LAW ENFORCEMENT POLICIES.

di Rossella Miceli\*

SOMMARIO: 1. Premessa sistematica. – 2. Il valore dell'effettività nello Stato moderno. Il collegamento tra effettività ed evasione fiscale. – 3. Le cause dell'evasione. Gli studi tradizionali. – 3.1. La prospettiva basata sull'effettività giuridica. L'effettività quale causa ed effetto dell'evasione. – 4. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione. – 4.1. (segue) La carenza di effettività della materia fiscale. – 5. Il contrasto all'evasione. I profili di studio. – 5.1. La nozione di evasione fiscale. – 5.2. La stima dell'evasione fiscale. – 5.3. La politica dei controlli. – 5.4 La risposta sanzionatoria. – 6. Conclusioni.

**Abstract:** La carenza di effettività, oggi riferibile al sistema giuridico nazionale, evidenzia la rottura del patto sociale su cui si fonda il nostro Stato.

In questa prospettiva, l'evasione fiscale definisce un effetto del *deficit* di effettività e, al contempo, una ulteriore causa di aggravamento del problema.

Conseguentemente, un'efficace lotta all'evasione non può prescindere da un recupero della saldatura tra analisi del fenomeno e risposte normative, al fine di rendere queste ultime maggiormente adeguate alla realtà sociale. A tale scopo il valore dell'effettività deve sostenere lo studio dell'evasione fiscale e le politiche di contrasto.

**Abstract:** The lack of effectiveness today attributable to the national legal system, highlights the breaking of the social pact on which our state is based. Second this perspective, the tax evasion defines an effect of the effectiveness deficit and, at the same time, a further reason of the problem aggravation. Consequently the fight against the fiscal evasion must recuperate the connection between the phenomenon definition and the normative rules in order to make solutions appropriate to the social reality. To this end the studies on fiscal evasion and the contrasting policies must be effective.

### 1. Premessa sistematica

L'evasione fiscale rappresenta un tema centrale nel panorama giuridico nazionale, con riferimento ai progetti normativi, ai dibattiti politici, e alle sedi di studio accademiche ed istituzionali.

\* Professore Ordinario di Diritto Tributario presso Sapienza Università di Roma.

L'interesse per la questione è legato al significato che esprime per il sistema giuridico nazionale ed al disagio economico che determina in seno alla collettività.

In uno Stato che si possa definire di *Welfare* il corretto e regolare funzionamento della fase di attuazione del tributo si pone come condizione essenziale per la realizzazione delle politiche sociali.

Allo stesso tempo, la funzione della fiscalità, quale strumento di acquisizione e di redistribuzione della ricchezza, risulta di per sé compromessa laddove l'ordinamento non risulti in grado di far rispettare a tutti i consociati il dovere del concorso alle spese pubbliche.

Annualmente sono pubblicati gli studi riportati nella Nota di aggiornamento del Documento di economia e finanza, dai quali emergono segnali preoccupanti dei fenomeni di irregolarità fiscale.

Appare, pertanto, evidente come gli strumenti di contrasto all'evasione – nel tempo utilizzati nel nostro Paese – si siano rivelati poco efficaci e non risolutivi.

Il valore che attualmente risulta essere stato compromesso è quello dell'effettiva acquisizione, da parte dello Stato italiano, delle entrate necessarie al governo del Paese in ossequio al dovere di concorso alle spese pubbliche.

In tale assetto, come si dimostrerà nel presente lavoro, si ritiene che il valore dell'effettività rivesta un ruolo centrale, non solo per qualificare gli effetti dell'evasione, ma soprattutto per individuare le cause genetiche del fenomeno e le prospettive di superamento.

Miope rispetto alla metamorfosi degli assetti economici e alla realtà sociale, la lotta all'evasione fiscale, a partire dagli anni '70 del secolo scorso, si è rivelata disancorata dalle sue reali cause.

In modo disarticolato e scomposto, si è preferito procedere con l'adozione di discipline specifiche oggetto di continue revisioni e incapaci di individuare soluzioni efficaci al problema.

La prospettiva di studio tradizionale si è così dimostrata poco attenta alla realtà economico-sociale, definendo soluzioni che hanno peggiorato l'entità del problema stesso.

In questo momento di riforme, il cambio di prospettiva che s'impone richiede un nuovo approccio, calibrato sul recupero della saldatura tra "studio del fenomeno" e "risposte normative", memori della circostanza che nessuna disciplina può essere realmente efficace se non è supportata da adeguati studi ed aggiornate analisi che la colleghino alla realtà in essere.

Partendo da un breve *focus* sul principio di effettività, il presente contributo si pone l'obiettivo di analizzare in modo unitario le cause e le metodologie di studio della evasione fiscale.

In tale percorso le cause e le soluzioni rispondono ad un unico valore,

quello dell'effettività giuridica, al quale si ritiene debbano attualmente essere ispirate tutte le politiche che impattano su interessi fondamentali del sistema giuridico.

## 2. Il valore dell'effettività nello Stato moderno. Il collegamento tra effettività ed evasione fiscale

Il valore dell'effettività definisce attualmente il fondamento sostanziale di ogni ordinamento giuridico<sup>1</sup>.

Di notevole importanza storica in quanto base della legittimazione di ogni Stato<sup>2</sup>, a seguito del consolidamento dei principi democratici il valore in esame – nel corso del '900 – si è caratterizzato per un importante interesse dogmatico, ma uno scarso rilievo pratico.

L'ordinamento europeo ha valorizzato anche tale ultimo aspetto, ponendo l'effettività al centro dello sviluppo della propria integrazione giuridica<sup>3</sup>.

Nel suddetto percorso, l'effettività stessa è divenuta uno dei principi generali più importanti per il diritto sostanziale e procedimentale ed ha assunto il ruolo di parametro di adeguatezza di ogni disciplina o regola giuridica<sup>4</sup>.

Secondo tale impostazione il corretto funzionamento di ogni sistema giuridico si fonda sul consenso tra governanti e governati e quest'ultimo si esprime – nei contesti giuridici attuali – nella capacità di ogni governo di

---

<sup>1</sup> L'effettività è un valore generale teorizzato da importanti studi. Cfr. P. PIOVANI, *Effettività (principio di)*, in Enc. Dir., Vol. XIV, Milano, 1965, 431; G. GAVAZZI, *Effettività (principio di)*, in Enc. Giur. Treccani, Vol. XII, Roma, 1988, p. 420; A. CATANIA (a cura di), *Dimensioni dell'effettività. Tra teoria generale e politica del diritto*, Milano, 2005, *passim*.

<sup>2</sup> Cfr. H. Kelsen, *Teoria generale del diritto e dello Stato*, Milano, 1952, p. 374; ID., *Lineamenti di dottrina pura del diritto*, Torino, 1967, p. 48. In una fase successiva il principio in esame ha modificato il suo significato, da fonte di legittimazione generale di ogni ordinamento giuridico è divenuto il canone espressivo di concreta adeguatezza ed attuazione delle disposizioni. Cfr. F. CANFORA, *L'effettività nel suo aspetto normativo*, in Ius, 1971, p. 135.

<sup>3</sup> A fronte di tale esperienza, il valore in esame ha assunto il ruolo di parametro europeo di coerenza ed efficacia di ogni disciplina giuridica formale e sostanziale. Cfr. N. LIPARI, *Il problema dell'effettività del diritto comunitario*, in Riv. trim. dir. e proc. civ., 2009, p. 887; R. MICELI, *Il principio comunitario di effettività quale fondamento dell'integrazione giuridica europea*, in AA. VV., *Scritti in onore del prof. Vincenzo Atripaldi*, Napoli, 2010, sezione Europa, p. 1623; ID., *Indebito comunitario e sistema tributario interno: contributo allo studio del rimborso d'imposta secondo il principio di effettività*, Milano, 2009, cap. I.

<sup>4</sup> Attualmente il principio di effettività riveste un ruolo centrale ed esplica diverse funzioni. Cfr. M. LIBERTINI, *Le nuove declinazioni del principio di effettività*, in Europa e diritto privato, 2018, p. 1071; P. PERLINGIERI, *Legge, giudizio e diritto civile*, in Annali della società italiana degli studiosi del diritto civile, 2018, p. 63; V. VETTORI, *L'attuazione del principio di effettività. Chi e come*, in Persona e mercato, 2017, p. 7; G. VECCHIO, *Giustizia sociale, stato e diritti*, 2011, p. 357.

interpretare i bisogni della collettività e di dare risposte adeguate. Si tratta di uno scopo che si raggiunge attraverso un collegamento costante tra realtà sociale e regolamentazioni normative, idoneo a definire sempre soluzioni coerenti ai problemi e condivise dalla collettività.

Nello Stato moderno il valore in esame si è così declinato nella capacità dello Stato stesso di raggiungere gli obiettivi che si è prefissato attraverso un “effettivo” esercizio dei poteri<sup>5</sup> che si esplicita nella promulgazione di leggi adeguate ai bisogni, nella messa a punto di un sistema amministrativo efficiente ed imparziale e nella definizione di un apparato giurisdizionale terzo e funzionante<sup>6</sup>.

L’effettività misura, pertanto, la capacità dello Stato attraverso tutti i suoi poteri di rispondere adeguatamente alle necessità e ai bisogni dei consociati.

È nota la tendenziale carenza di effettività dello Stato italiano che si registra a livello di qualità delle norme, di efficienza dell’Amministrazione pubblica e di adeguatezza del sistema giudiziario<sup>7</sup>.

Tale carenza di effettività qualifica un *deficit* molto importante del nostro sistema giuridico che pone la prima pietra miliare per lo studio del fenomeno dell’evasione fiscale.

Nello Stato italiano i programmi economico-sociali sono fondamentali nell’assetto generale della Costituzione, basata su un piano che mira all’uguaglianza sostanziale dei consociati. In nome di tale progetto si è strutturato un sistema fiscale molto incisivo, che attraverso una elevata pressione fiscale mira alla redistribuzione delle ricchezze ed al finanziamento di ingenti spese pubbliche.

A tal fine, il dovere di concorrere alle spese pubbliche disciplinato

---

<sup>5</sup> Storicamente il principio di effettività definisce l’emersione delle democrazie e dei governi fondati sul consenso. Con l’affermazione dello Stato moderno e l’acquisizione stabile dei principi democratici all’interno delle costituzioni, il principio di effettività viene declinato sul piano del sistema giuridico nazionale e con riferimento ai diversi poteri dello Stato. Cfr. PIOVANI, *op. cit.*, p. 431; GAVAZZI, *op. cit.*, p. 420.

<sup>6</sup> Gli studi più recenti sull’effettività giuridica declinano il principio in esame nell’ambito delle diverse funzioni dello Stato al fine di renderle efficaci per un governo rispondente ai bisogni dei consociati. Cfr. L. FERRAJUOLI, *Effettività primaria ed effettività secondaria. Prospettive per un costituzionalismo globale*, A. CATANIA (a cura di), *Dimensioni dell’effettività, tra teoria generale e politica del diritto*, Giuffrè, 2005, p. 139; N. IRTI, *Significato giuridico dell’effettività*, Napoli, 2009, p. 56; R. BIN, *Effettività*, in *Riscoprire la sfera pubblica*, a cura di G. DI COSIMO – L. LANZANACO, Milano, 2012, p. 59; VETTORI, *op. cit.*, p. 187.

<sup>7</sup> Il *deficit* di effettività del nostro sistema giuridico è posto in luce dagli studiosi, secondo differenti prospettive. *Ex pluribus*, F. GABRIELE, *Diritti sociali, unità nazionale e risorse (in)disponibili: sulla permanente violazione-inattuazione della parte prima (quella “intoccabile”) della Costituzione*, in *Rivista AIC*, fasc. n. 3, 2013, 1; F. BILANCIA, *Crisi economica ed asimmetrie territoriali nella garanzia dei diritti sociali tra mercato unico e Unione monetaria*, in *AIC*, 2, 2014, p. 2; G. VETTORI, *Effettività delle tutele (diritto civile)*, in *ED – Annali X*, 2017, p. 381.

dall'art. 53 della Costituzione individua il più importante obbligo sociale cui è tenuto ogni consociato in ossequio all'art. 2 della Costituzione medesima, in base al quale lo Stato riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell'uomo e richiede l'adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.

Il binomio obblighi sociali / diritti sociali costituisce l'essenza del patto sociale sotteso al nostro Stato, i cui obiettivi si esplicitano nel suddetto programma di eguaglianza sostanziale basato sulla politica del *welfare state*<sup>8</sup>.

In questo progetto, l'adempimento al dovere tributario qualifica il principale mezzo per il raggiungimento degli obiettivi programmatici di crescita economica e per il finanziamento delle prestazioni sociali.

Si comprende, quindi, come l'effettività del nostro sistema giuridico passi attraverso il rispetto del dovere di concorso alle spese pubbliche, che esprime il senso della nostra Costituzione. Allo stesso tempo l'adempimento a tale ultimo dovere qualifica il grado di adesione dei consociati agli obiettivi e ai programmi del governo.

Alla luce di tali considerazioni si comprende come l'evasione fiscale definisca, al contempo, il venir meno del consenso dei consociati ai suddetti obiettivi, la realizzazione di un minor gettito per lo Stato, un costante aggravamento del (già grave) *deficit* di effettività dei governi; questi ultimi, infatti, si troveranno a dover provvedere ai programmi sociali con risorse più scarse rispetto a quelle preventivate, definendo nella generalità dei casi un peggioramento qualitativo dei servizi resi ai cittadini e quindi un incremento della sfiducia di questi ultimi nei confronti dello Stato<sup>9</sup>.

L'effettività si pone, pertanto, quale causa ed effetto dell'evasione come si dimostrerà nei paragrafi che seguono.

### 3. Le cause dell'evasione. Gli studi tradizionali

Con la locuzione "evasione fiscale" si definisce, in via generale, il fenomeno di volontaria sottrazione al dovere di concorso alle spese pubbliche riferibile agli appartenenti alla comunità statale.

Una lieve evasione fiscale si può considerare quasi fisiologica in ogni

---

<sup>8</sup> Diffusamente su tale aspetto, P. BORIA, *Lo stato impossibile. Spunti e considerazioni in ordine ad un progetto di trasformazione dello stato sociale in Italia*, Padova, 2013, p. 6 ss.

<sup>9</sup> Sul collegamento tra evasione fiscale ed effettività quale valore del sistema giuridico nazionale, BIN, *op. cit.*, il quale rileva come se le leggi sono complicate e sganciate dal senso comune e dalla percezione immediata di ciò che è lecito e di ciò che è illecito diventa inevitabile che si moltiplichino le infrazioni.

sistema giuridico, al pari di tutti i comportamenti *contra legem*<sup>10</sup>; differentemente, un'evasione dalla portata non trascurabile assume connotati pericolosi per l'equilibrio economico finanziario dello Stato ed è, al contempo, sintomatica di un evidente disagio sociale.

Al fine di poter contrastare in modo efficace le condotte di irregolarità fiscale poste in essere dai contribuenti, è necessario, in primo luogo, indagare sulle cause del fenomeno, non dimenticando che queste presentano radici autonome e connotati differenti a seconda dei contesti specifici oggetto d'analisi.

In tal senso, uno studio sulle cause costituisce sempre una operazione proficua, che deve essere contestualizzata in ogni ordinamento statale e in ogni momento storico, in modo tale da comprendere l'entità del fenomeno e individuare strumenti idonei per la sua corretta gestione.

Lo Stato italiano tenta – da sempre – di approntare politiche adeguate ad un contenimento del fenomeno, causa di evidenti distorsioni allocative delle risorse e leva per l'alterazione della concorrenza nel mercato<sup>11</sup>.

L'evasione fiscale si qualifica come un carattere strutturale dell'economia italiana<sup>12</sup>, dal momento che il fenomeno in esame si è da sempre riscontrato nel nostro Paese in misura superiore rispetto agli altri Stati europei.

Nello Stato italiano si identificano importanti specificità che hanno aggravato nel tempo l'entità del fenomeno.

Gli studi sul tema si sono distinti per due approcci che hanno declinato l'evasione in base a ragioni di tipo economico ovvero di natura etico sociale.

Il primo approccio fonda l'evasione su valutazioni di ordine economico-patrimoniale che si basano sulla mera convenienza a non corrispondere quanto dovuto al fine di realizzare un guadagno. In tale prospettiva assumono rilievo una serie di variabili basate sull'esame costi-benefici che ogni contribuente effettua al fine di fruire dei beni e dei servizi pubblici senza assolvere all'onere impositivo.

I costi da valutare sono costituiti dalla efficienza dei controlli e dalla entità delle sanzioni. Oggetto d'attenzione è la convenienza economica ad evadere, da un lato, e la possibilità di essere scoperti e dover pagare la sanzione dall'altro<sup>13</sup>.

---

<sup>10</sup> L'evasione costituisce un problema generale dei sistemi tributari moderni sia relativi ad economie industrializzate, che non, che si manifesta secondo diverse estensioni ed intensità. Cfr. E. GALLI – C. SCAGLIONI, *L'evasione fiscale in Italia tra aspetti teorici ed evidenze empiriche*, in Riv. dir. trib., 2017, p. 87.

<sup>11</sup> Cfr. GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.* p. 87.

<sup>12</sup> Si tratta di un'opinione comune negli studiosi e supportata da diversi dati empirici. Cfr., in questi termini, G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2013, p. 3; V. VISCO, *Evasione fiscale e contrasto all'evasione fiscale in Italia: reticenze, resistenze ed ipotesi di intervento*, in Riv. dir. trib., 2015, p. 967; R. CORDEIRO GUERRA – P. MASTELLONE, *Evasione (dir. trib.)* in Enc. del diritto Treccani, *on line*, 2017, *passim*.

<sup>13</sup> Sull'approccio economico al tema dell'evasione, L. BERNARDI – A. FRANSONI, *Evasione fiscale*

Con l'evoluzione dei tempi è emerso, in modo sempre più deciso, come l'evasione presupponga una necessaria componente morale che presenta un risvolto di tipo etico – sociale.

Negli ultimi anni, infatti, il secondo approccio ha avuto un importante sostegno, superando le ricostruzioni esclusivamente economiche del tema.

Si ritiene, quest'ultimo, un passaggio molto rilevante che allontana l'evasione dal campo dei meri illeciti di natura patrimoniale per collocarla in uno spazio più significativo: quello dei valori fondamentali di un sistema giuridico.

La scelta di realizzare un guadagno a fronte di un inadempimento al dovere tributario dipende, infatti, da un concetto a lungo studiato e teorizzato soprattutto dai sociologi, quello di *mentalità tributaria* o anche di *etica fiscale*<sup>14</sup>.

Si tratta di una nozione differente da quelle di moralità o di propensione a delinquere e si esprime nella attitudine naturale ad adempiere al dovere di concorso alle spese pubbliche<sup>15</sup>.

L'etica fiscale indica, pertanto, il grado di adesione di un popolo al sistema tributario e ne costituisce, in tal senso, un importante misuratore della civiltà giuridica.

È noto, infatti, come il dovere di concorso alle spese pubbliche, attraverso il pagamento dei tributi, costituisca una delle prerogative più importanti dello Stato moderno; quest'ultimo fonda la sua legittimazione sulla condivisione di programmi di sviluppo economico-sociali, destinati ad essere attuati attraverso il gettito tributario acquisito con l'esercizio della potestà impositiva<sup>16</sup>.

---

*e nuove tipologie di accertamento: un'introduzione all'analisi economica*, Pavia, 2004, *passim*. In tale assetto, la valutazione dei rischi può utilizzare anche il modello della teoria dei giochi declinata nel rapporto Stato contribuente ove entrambi hanno interesse a massimizzare i propri guadagni. Tali studi riprendono il pensiero di M. ALLINGHAM – A. SADMO, *Income tax evasion: A Theoretical Analysis*, in *Journal of Public Economics*, 1972, p. 323. Cfr., sul punto, A. MONTICELLI, *Economia sommersa ed evasione fiscale. Analisi teorica ed evidenze empiriche*, SIDE WP, 2005, p. 40. Recentemente su tale aspetto VITALETTI, *op. cit.*, p.3; GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 87.

<sup>14</sup> Gli studi che hanno avviato la valutazione in chiave sociale dell'evasione si riconducono a G. SCHMOLDERS, *Fiscal Psychology: a new branch of Public finance*, in *National tax Journal*, 1959, p. 340; B. STUMPEL, *The disguised Tax burden: Compliance cost of business-men and professionals*, in *National Tax Journal*, 1966, p. 60. In Italia la prima opera che ha effettuato una valutazione sociale del fenomeno dell'evasione si riconduce ad A. TAGLIACCOZZO, *Per una sociologia dell'evasione fiscale*, Bari, 1986, *passim*. Sul punto successivamente, A. SANTORO, *L'evasione fiscale*, Bologna, 2010, p. 59; A. LECCESE, *Le basi morali dell'evasione fiscale*, Viterbo, 2007, p. 23.

<sup>15</sup> Cfr. V. VISCO, *Evasione fiscale*, in *Digesto IV*, Sez. Commerciale, Torino, 1990, p. 294.

<sup>16</sup> Cfr. P. BORIA, *Potere tributario*, Bologna, 2021, p. 372 ss. L'autore sottolinea come dal XX secolo la funzione fiscale diviene un cardine della sovranità e qualifica una superiore esigenza redistributiva espressiva di un interesse collettivo. In tale assetto il sistema del *welfare state* è destinato ad essere finanziato attraverso il prelievo fiscale e contributivo. In tal modo si giustificava un trasferimento di risorse dalla sfera patrimoniale privata alla sfera statale.

Secondo tale prospettiva, l'evasione – definendo il mancato adempimento ad un obbligo sociale sancito dalla Costituzione – evidenzia la rottura del patto (sociale) su cui si fonda il nostro Stato.

Gli studi sociologici hanno evidenziato come il primo fattore che ha alimentato l'evasione nel nostro Paese sia costituito dalla strutturale scarsa percezione da parte della collettività del concorso alle spese pubbliche quale dovere sociale previsto dalla Costituzione e fondamento del patto (sociale) tra governanti e governati<sup>17</sup>.

La corrispondenza tra doveri sociali e diritti sociali non è sentita all'interno del nostro Stato, ove storicamente in determinate Regioni caratterizzate da dominazioni secolari si è affermato un sentimento di contrasto verso i governi e le istituzioni.

Con l'evoluzione dei tempi tale sentimento si è trasformato in un malessere diffuso che ha generato la sostanziale assenza di consapevolezza, da parte dei contribuenti, che assolvere ai tributi significa costruire un benessere collettivo e, indirettamente, anche individuale, contribuendo alla solidità economica e allo sviluppo sociale del Paese.

L'approccio economico e quello sociale al fenomeno dell'evasione qualificano due prospettive molto importanti, che concorrono a definirne le cause ma che – secondo la presente impostazione – non ne completano l'analisi; quest'ultima deve essere integrata anche da valutazioni inerenti alla strutturale carenza di effettività oggi addebitabile al sistema giuridico nazionale.

### **3.1. La prospettiva basata sull'effettività giuridica. L'effettività quale causa ed effetto dell'evasione**

Il sentimento di malessere – motore della realizzazione di comportamenti evasivi – ha oggi matrici differenti e non esclusivamente imputabili ad una componente etica del cittadino.

In questo assetto assumono un'importanza determinante alcuni fattori, quali: la stabilità dello Stato, l'efficiente ed efficace funzionamento del sistema giudiziario, la qualità dei servizi erogati, l'adeguatezza delle discipline normative afferenti ai diversi settori del diritto, l'organizzazione del sistema fiscale, la percezione di equità complessiva delle leggi tributarie.

Come anticipato al § 2, da tempo lo Stato italiano non è stato in grado di rispondere adeguatamente alle diverse istanze socio-economiche che emergono in seno alla popolazione, definendo un importante *deficit* di effettività.

Non poter contare su un sistema giuridico effettivo ovvero tarato sulle

---

<sup>17</sup> Cfr. TAGLIACCOZZO, *op. cit.* L'impostazione è poi ripresa e condivisa da VISCO, *op. cit.*, p. 294. Emerge come il contribuente italiano non abbia alcuna fiducia nello Stato e non percepisca il senso dei programmi sociali. Il contribuente associa lo Stato all'idea di sopraffazione, dovere e sacrificio.



necessità e i bisogni dei cittadini definisce un sentimento di malessere diffuso che può alimentare il mancato concorso alle spese pubbliche nella convinzione di fondo che, a fronte del suddetto concorso, non vi sia una adeguata protezione economico sociale da parte dello Stato.

In questi termini l'evasione è certamente figlia dell'assenza di un'etica fiscale di una comunità, ma quest'ultima fonda le sue ragioni in una oggettiva responsabilità dello Stato che non è in grado di svolgere adeguatamente determinate funzioni, esprimendo un efficace senso di cura verso i cittadini.

Negli ultimi anni, inoltre, la crisi economica e l'emergenza sanitaria hanno consolidato questa convinzione, aggravando la sfiducia verso le istituzioni che non sono riuscite a fronteggiare efficacemente la situazione contingente con soluzioni adeguate e tempestive<sup>18</sup>.

In tale contesto la diminuzione generale delle risorse disponibili in capo a tutti i contribuenti e la difficoltà oggettiva di adempiere all'obbligo impositivo hanno definito una strutturale impennata dell'evasione, che ha registrato anche una nuova importante area di intervento nella fase di riscossione, di cui si tratterà nel prosieguo.

La mancata presa di coscienza in ordine alle ragioni dell'evasione fiscale ha sostenuto nel tempo politiche di gestione e di contenimento che, in modo quasi paradossale, hanno incrementato il *deficit* di effettività giuridica e peggiorato l'entità del fenomeno.

L'evasione non è stata valutata quale problema del sistema giuridico da collocare nell'area dell'effettività giuridica, bensì – in via esclusiva – quale illecito tributario da reprimere con forza e decisione attraverso controlli generalizzati e sanzioni deterrenti.

Tale modo di operare ha rivelato un approccio economico al tema, contribuendo ad aggravarne gli effetti.

In altre parole, presupponendo che ogni cittadino valuti se evadere o meno sulla base di un'analisi costi-benefici, si sono incrementati i costi dell'evasione in modo da dissuaderne la realizzazione.

La “possibilità di essere scoperti” e la “pesante risposta sanzionatoria” hanno qualificato l'approccio al tema in esame e gli esiti di tali politiche sono stati molto deludenti sia sul piano del recupero del gettito evaso, sia su quello del freno all'evasione.

Sul piano del recupero del gettito, gli scarsi esiti delle suddette politiche hanno sostenuto il ricorso periodico a provvedimenti generali di condono fiscale, volti attraverso una generalizzata opera di depenalizzazione ad acquisire risorse per le casse dello Stato.

---

<sup>18</sup> Cfr. BORIA, *op. cit.*, p. 60, il quale sottolinea la totale assenza di un progetto Paese che da molto tempo lascia lo Stato scoperto dinanzi alla crisi. Sulla necessità di una ricostruzione in tal senso, P. BORIA, *Il nuovo patto fiscale tra lo Stato e i cittadini*, Napoli, 2018, p. 19.

Le modalità di realizzazione di tali condoni e gli effetti sul sistema sono noti a tutti<sup>19</sup>.

I condoni non hanno migliorato né l'etica fiscale, né l'effettività del sistema giuridico, ma hanno addirittura ingenerato la convinzione che al mancato adempimento ai doveri fiscali conseguissero premi e non sanzioni, che periodicamente lo Stato avrebbe elargito con provvedimenti *ad hoc*.

In questo senso, a seguito di importanti istanze nazionali ed europee, la politica dei condoni ha subito negli ultimi anni un importante ridimensionamento<sup>20</sup>.

La strategia della deterrenza ha gradualmente irrigidito il sistema ed appesantito il rapporto procedimentale fisco contribuente.

In tale contesto il sistema fiscale ha preteso sempre di più da chi non poteva evadere in quanto destinatario di una normativa fiscale molto accurata e basata sul prelievo alla fonte (i lavoratori dipendenti).

Tale politica ha generato la categoria dei vessati (che ha affiancato quella degli evasori), ossia coloro che non sono in grado di evadere in ragione della struttura della disciplina normativa e che (al fine di recuperare gettito) sono risultati i destinatari di una leva fiscale sempre più onerosa alla quale non si potevano sottrarre<sup>21</sup>.

Il problema di fondo che si è registrato è quello dell'assenza di un progetto di respiro generale per gestire l'evasione, che partisse dall'analisi del fenomeno, da una sua qualificazione, da una riflessione sulle cause e da una corretta quantificazione della sua estensione.

Al di là dei provvedimenti tecnici che devono essere ponderati e adottati all'interno della materia tributaria, l'evasione fiscale qualifica, come analizzato, un problema generale del sistema giuridico che si colloca nell'area della mancata adesione a valori sociali imprescindibili per la collettività ed esprime una carenza di effettività del sistema stesso.

<sup>19</sup> La dottrina è stata da sempre contraria alla politica dei condoni, qualificandone i diversi aspetti di contrasto con i principi costituzionali e gli effetti di iniquità sociale. Cfr., *ex pluribus*, G. FALSITTA, *I condoni impuri fra rottura di regole costituzionali e violazione di regole comunitarie*, in Giustizia tributaria e tirannia fiscale, Milano, 2008, p. 296; A. FANTOZZI, *Concordati, condoni e collette*, in Riv. dir. trib., 2003, p. 191; R. LUPI, *Autotassazione, modelli culturali e sanzioni fiscali*, in Rass. trib., 2004, p. 153; M. BASILAVECCHIA, *Principi costituzionali e provvedimenti di condono*, in Riv. dir. fin., 1988, p. 311. In particolare, si sono introdotti condoni impuri ovvero condoni che operavano sia sulle sanzioni, sia sulle imposte dovute. Sulla struttura del condono, cfr. F. PICCIAREDDA, *Condono (dir. trib.)*, in Enc. Giur., VIII, Roma, 1988, p. 2; F. BATTISTONI FERRARA, *Condono (dir. trib.)*, in Enc. Dir., agg., Milano, 2001, 250; C. PREZIOSI, *Il condono fiscale*, Milano, 1987, p. 105.

<sup>20</sup> L'esperienza normativa ha infatti evidenziato un'incompatibilità del condono impuro con i principi comunitari, nel momento in cui ha riguardato le imposte armonizzate (nel caso specifico sono state censurate alcune tipologie di condono previste negli artt. 8 e 9 della l. n. 289/2002, ove riguardavano l'Iva). Cfr. R. MICELI, *Gli effetti della incompatibilità comunitaria del condono IVA e della relativa sentenza di inadempimento sul sistema giuridico nazionale*, in Riv. dir. trib., 2010, I, p. 587.

<sup>21</sup> Cfr. A. PEDONE, *Evasori e tartassati. I nodi della politica tributaria italiana*, Bologna, 1979, *passim*.

In considerazione di ciò l'evasione non può essere gestita senza una preventiva individuazione e quantificazione e non può essere contrastata con politiche basate sulla repressione e sulla deterrenza, soprattutto se non direzionate verso le condotte illecite più rilevanti.

#### 4. La materia tributaria nazionale e le cause specifiche dell'evasione

L'evasione costituisce un problema specifico della materia fiscale in quanto il fenomeno nasce dalla violazione di norme tributarie sostanziali. Alla materia fiscale medesima – seguendo le proprie logiche e principi – è quindi rivolto il compito di definire giuridicamente l'evasione e di attuare delle adeguate politiche di contrasto.

Seguendo la linea di analisi del presente contributo, nell'assetto (storico ed attuale) della disciplina normativa possono essere rinvenute ulteriori cause dell'evasione, sulle quali risulta necessario riflettere nel momento in cui si deve definire positivamente il fenomeno<sup>22</sup>.

In tal senso, si ritiene che tra le cause specifiche dell'evasione fiscale si debbano riscontrare: l'elevata pressione fiscale nazionale, la possibilità di evadere, la carenza di effettività del sistema tributario. Le prime due cause, che saranno analizzate nel presente paragrafo si collegano, come dimostrato, in modo indiretto al tema dell'effettività.

Il terzo profilo, oggetto di analisi nel paragrafo successivo, definisce ulteriori aspetti specifici del tema generale del *deficit* di effettività nazionale.

Il nostro sistema tributario registra una pressione fiscale molto elevata sui singoli contribuenti che è cresciuta esponenzialmente negli anni<sup>23</sup>.

La necessità di sostenere i costi di una politica sociale di massa (durante il secolo scorso a partire dagli anni '60) e quella di fronteggiare la crisi economica e il pesante debito pubblico maturato negli anni (con l'inizio del nuovo secolo) hanno qualificato un sistema impositivo sempre più esigente, soprattutto nell'ambito della tassazione del reddito e, in particolare, di quello da lavoro e di impresa<sup>24</sup>.

Si tratta di un carattere che si è alimentato anche al fine di cercare di compensare il mancato gettito determinato dall'evasione. La pressione fiscale elevata, pertanto, definisce contestualmente una causa e un effetto dell'evasione.

Tale fattore, in assenza di programmi di ripresa economica che siano

---

<sup>22</sup> Cfr. in tal senso VISCO, *op. cit.*, p. 297.

<sup>23</sup> Cfr. per un'analisi di tale dato SANTORO, *op. cit.*, p. 32 e p. 94.

<sup>24</sup> Cfr. per un'analisi dell'incremento della pressione fiscale italiana, anche rispetto alla media dei Paesi europei, BORIA, *op. cit.*, p. 3 ss.

percepiti come tali genera malessere nei cittadini, incrementando i comportamenti evasivi ed elusivi.

La pressione fiscale sul reddito prodotto costituisce un carattere che dovrebbe essere attenuato nel nostro sistema, introducendo in sua sostituzione altre forme di imposizione di ricchezza di natura diversa (patrimonio).

Seppure si privilegi in questa sede una ricostruzione etico-sociale dell'evasione, risulta comunque indiscutibile la presenza di un'importante valutazione economica legata alla stessa, la quale risulterebbe attenuata nel caso in cui i tributi da assolvere fossero meno onerosi e non colpissero la ricchezza prodotta con il lavoro in modo così aggressivo.

Nel contesto descritto si registra un secondo aspetto fondamentale ovvero la "possibilità di evadere". Anche tale elemento, come il precedente, potenzia le valutazioni economiche che ogni contribuente effettua nel momento in cui pone in essere condotte evasive.

La nostra disciplina fiscale, come noto, è basata sul principio di responsabilizzazione del contribuente che costituisce da anni una pietra miliare del sistema.

Il contribuente è chiamato in via autonoma a dichiarare, liquidare e versare le imposte mentre l'Amministrazione finanziaria svolge la funzione di controllarne il corretto adempimento attraverso l'esercizio dell'attività di accertamento tributario nonché quella di riscossione dei tributi e di irrogazione delle sanzioni nelle ipotesi in cui si riscontrino inadempimenti e violazioni.

Per alcuni contribuenti, inoltre, la determinazione dell'imposta è (a sua volta) collegata alla tenuta di scritture contabili e all'adempimento costante di obblighi prodromici<sup>25</sup>.

Più in particolare, coloro che sono titolari di attività economiche si trovano a qualificare e definire *ab origine* i fatti giuridici che hanno rilevanza tributaria, godendo di un importante vantaggio rispetto ai lavoratori dipendenti per i quali invece – essendo stabilito un sistema di tassazione basato sulla ritenuta alla fonte – non è prevista alcuna fase tecnico-valutativa di definizione del presupposto e risulta pertanto meno agevole sottrarsi all'adempimento tributario<sup>26</sup>.

---

<sup>25</sup> Cfr. R. LUPI, *Manuale di evasione fiscale. Conoscerla per contrastarla*, Roma, 2020, p. 15 ss. Secondo l'Autore l'evasione è figlia di un *deficit* cognitivo progettuale sulla determinazione dell'imponibile e dipende dall'autodeterminazione documentale dell'imposta. In tale dinamica l'evasione discende dalla diversa determinabilità dei presupposti delle imposte e dal gruppo sociale che è chiamato alla determinazione. Le imprese piccole, medie e grandi si comporteranno a seconda dei loro bisogni e della preparazione tecnica dei gruppi al comando, generando forme di evasione sempre differenti. Allo stesso tempo gli uffici non sono in grado di intercettare l'evasione in quanto giungono al momento terminale della definizione degli imponibili.

<sup>26</sup> Tale circostanza è posta in luce da numerosi Autori che si sono occupati del tema. Cfr. PEDONE, *op. cit.* R. LUPI, *Evasione fiscale. Paradiso e inferno. Teoria della tassazione economico aziendale e delle sue*

Come noto, storicamente, a livello nazionale l'evasione costituisce un problema che riguarda principalmente le piccole imprese ed i professionisti<sup>27</sup>. Su tali contribuenti a partire dagli anni '70 del secolo scorso, momento in cui ha avuto inizio la riforma tributaria che ha introdotto il suddetto principio di responsabilizzazione del contribuente, si è avviata una importante politica di controllo e/o contrasto che ha messo a punto tipologie specifiche di accertamenti presuntivi<sup>28</sup>.

Con l'evoluzione dei tempi l'evasione ha riguardato anche le grandi imprese che si sono distinte per la definizione di forme di pianificazione fiscale aggressiva che hanno utilizzato fattispecie elusive. Tali imprese con l'affermazione della globalizzazione e della *new economy* si sono sempre più sottratte alla pressione fiscale nazionale, attuando una fuga verso l'estero attraverso la delocalizzazione delle attività produttive<sup>29</sup>.

Il suddetto quadro rende evidente una "asimmetria" tra i contribuenti in quanto l'utilizzo di due differenti sistemi di tassazione (alla fonte per i dipendenti e sul reddito autodeterminato per le attività economiche) conduce ad una maggiore opportunità di evadere in capo ai titolari delle attività, che sono anche coloro che evidenziano strutturalmente i maggiori indici di ricchezza<sup>30</sup>.

#### 4.1. (segue) La carenza di effettività della materia fiscale

Tra le cause più significative dell'evasione si riscontra l'assetto della materia tributaria, che ha definito negli anni una significativa *carenza di effet-*

---

*disfunzioni in Italia*, Milano, 2008, *passim*; ID., *Evasione fiscale e diversa riferibilità della capacità economica*, in Rass. trib., 2007, p. 1649.

<sup>27</sup> La particolare struttura della economia italiana costituisce secondo alcuni studiosi un fattore ulteriore che alimenta l'evasione. Cfr. VISCO, *op. cit.*, p. 3.

<sup>28</sup> La riforma degli anni '70 porta in breve tempo all'attenzione il tema dell'evasione che fino a quel momento non aveva avuto particolare rilievo nello Stato italiano. L'evasione è, infatti, collegata alla fiscalità di massa, alla tassazione sulla base delle scritture contabili, all'imposizione personale – progressiva, alla responsabilizzazione del contribuente ed alla scelta di regolare un accertamento eventuale solo per alcuni contribuenti. Cfr., su tali aspetti, R. LUPI, *Metodi induttivi e presunzioni nell'accertamento tributario*, Milano, 1988, *passim*; SANTORO, *op. cit.*, p. 100.

<sup>29</sup> Cfr. S. CIPOLLINA, *I redditi nomadi delle società multinazionali nella economia globalizzata*, in Riv. dir. fin. sc. fin., 2014, I, p. 21; E. GERELLI, *Il fantasma della globalizzazione e la realtà dei sistemi tributari negli anni 2000*, in Riv. dir. fin. sc. fin., I, 1997, p. 139.

<sup>30</sup> Si precisa, per completezza, che anche i lavoratori dipendenti qualificano oggi alcune ricorrenti forme di evasione ma il rilievo di queste ultime è di entità modesta rispetto al fenomeno totale. Si tratta, in particolare, del gettito riconducibile al lavoro dipendente realizzato "in nero" ovvero sottraendosi del tutto agli obblighi fiscali e contributivi. Esistono, infatti, numerose ipotesi di lavoro dipendente (lavoro a domicilio, lavoro temporaneo, lavori manuali e poco professionalizzanti svolti presso le imprese) che registrano una prassi a non rilevarsi fiscalmente attraverso un occultamento del rapporto di lavoro e dei corrispettivi.

*tività*. Al carattere generale del suddetto problema si sono così aggiunti specifici elementi attinenti alla materia che in prima linea è stata coinvolta nel contrasto all'evasione.

In tal senso la crisi della normazione, l'assenza di un adeguato allineamento ai parametri del giusto procedimento amministrativo nella fase di attuazione del tributo e la (nota) necessità di una riforma del processo tributario hanno indebolito la struttura complessiva della disciplina, rendendola incapace di mettere a punto un'efficace lotta all'evasione.

Il *deficit* più significativo si registra sul piano della normazione.

La stratificazione normativa è un carattere strutturale del diritto tributario<sup>31</sup>, che ha diverse cause, quali: i contenuti tecnici della materia, la continua evoluzione cui è sottoposta, la necessità di rispondere alle pressanti esigenze di cassa dello Stato, l'integrazione europea ed internazionale, il ruolo attivo dell'Amministrazione finanziaria la quale esercita funzioni normative ed attuative con atti tipici ed atipici.

Negli anni al problema della "quantità" delle leggi si è affiancato anche quello della "qualità". Le disposizioni sono spesso risultate difficili da comprendere, molto tecniche e caratterizzate da una formulazione letterale non chiara<sup>32</sup>.

I rimedi posti dal sistema si sono rivelati inefficaci e poco risolutivi<sup>33</sup>.

La tecnica legislativa in materia tributaria si è progressivamente deteriorata, come dimostra anche quanto avvenuto in sede di pandemia da COVID-19, ove si è registrata una produzione continua e fuori misura di

---

<sup>31</sup> Cfr., su questi aspetti, A. PARLATO, *Principi, tecnica legislativa e Corte costituzionale*, in V. UCKMAR (a cura di), *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano: atti del Convegno I settanta anni di Diritto e pratica tributaria*, Genova, 2-3 luglio 1999, Padova, 2000, p. 217; ID., *Tecniche e ragionevolezza nella legge tributaria*, in *Per un nuovo ordinamento tributario. Atti del Convegno per i 90 anni di Diritto e pratica tributaria*, Padova, 2019, *passim*; M. BASILAVECCHIA, *Produzione e interpretazione delle norme tributarie*, entrambi in AA.VV., *Per un nuovo ordinamento tributario*, a cura di C. GLENDI – C. CORASANITI – C. CORRADO OLIVA – P. DE CAPITANI DI VIMERCATE, Tomo I, Milano, 2019, 40, p. 151. Specificamente sulle cause dell'oscurità della legge tributaria, che combina aspetti economici con qualificazioni giuridiche, G. FRANSONI, *Tipologia e struttura della norma tributaria*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Torino, 2012, p. 247.

<sup>32</sup> Cfr. BIN, *op. cit.*, p. 59.

<sup>33</sup> Come noto il rimedio, da sempre, previsto nella materia tributaria è quello della esimente specifica dell'obiettiva incertezza sulla portata normativa delle disposizioni che si affianca a quella generale della *ignorantia legis non excusat*. La suddetta esimente è riconosciuta in tutte le ipotesi in cui il precetto normativo è scritto in modo incerto ovvero è stato interpretato in modo discordante; in tali casi al contribuente non possono essere applicate le sanzioni.

Nel tentativo di fronteggiare il problema, all'inizio del nuovo secolo si è effettuato un importante passaggio con l'approvazione della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (Statuto dei diritti del contribuente) che nei primi quattro articoli ha inteso codificare alcune regole della legistica. In tale assetto l'art. 2 ha espresso importanti modalità di redazione delle leggi tributarie.

provvedimenti normativi che ha generato uno stato complessivo del sistema caotico e frastagliato<sup>34</sup>.

Una normativa non chiara e confusa innalza strutturalmente il livello di evasione di un sistema giuridico<sup>35</sup> in quanto principalmente introduce discipline non effettive secondo i canoni generali, come definiti nei paragrafi precedenti.

Da un punto di vista più tecnico, la normativa in esame incrementa i comportamenti evasivi in quanto pone il contribuente in una difficoltà oggettiva di comprendere i precetti normativi con la conseguenza di incorrere (anche involontariamente) in errori o in omissioni. Allo stesso tempo si agevolano le condotte elusive che sfruttano le incongruenze e le lacune di un sistema normativo caotico e complesso.

Il secondo passaggio attiene alla fase amministrativa di attuazione del tributo ove – per diversi anni – in relazione alla esecuzione dei controlli nonché all'esercizio delle diverse funzioni (di accertamento, di riscossione e di irrogazione delle sanzioni) si sono adottati modelli di disciplina improntati all'autorità dell'Amministrazione ed alla soggezione del contribuente, in totale disallineamento con i principi generali del diritto amministrativo generale<sup>36</sup>.

E' noto, infatti, come all'interno del procedimento amministrativo di accertamento tributario e di irrogazione delle sanzioni non siano stati recepiti in via generale gli istituti partecipativi; a fronte di ciò, invece, al contribuente sono stati riferiti dalla legge diversi oneri di collaborazione al cui mancato adempimento seguivano sanzioni e preclusioni procedurali e processuali<sup>37</sup>.

Tale assetto ha qualificato un ulteriore elemento di carenza di fiducia del cittadino verso il sistema fiscale.

Infine, vi è anche il momento della giustizia tributaria che, pur non mostrando un'incidenza diretta sul tema dell'evasione, contribuisce secondo la presente ricostruzione ad aggravare l'entità del fenomeno.

Sono noti i problemi del processo tributario, legati – per lungo tempo –

---

<sup>34</sup> Cfr., specificamente su tali aspetti, P. COPPOLA, *Alla ricerca della qualità del ciclo della regolazione, ed in specie, delle norme fiscali al tempo del COVID 19*, in *Dir. prat. trib.*, 2020, p. 907; R. MICELI, *La disciplina dei termini nello stato di emergenza COVID -19. Si amplifica la crisi della legislazione*, in *GT – Giurisprudenza tributaria*, fasc. 10, 2021, p. 813-820.

<sup>35</sup> La conoscenza e la percezione del sistema fiscale assumono una importanza determinante in relazione al fenomeno dell'evasione. Cfr. SANTORO, *op. cit.*, p. 80.

<sup>36</sup> Su tali aspetti per un'evoluzione storico giuridica, P. SELICATO, *L'attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, *passim*.

<sup>37</sup> Cfr. L. SALVINI, *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, *passim*; ID., *La "nuova" partecipazione del contribuente (dalla richiesta di chiarimenti allo Statuto del contribuente ed oltre)*, in *Riv. dir. trib.*, 2000, 16; R. MICELI, *L'attività istruttoria tributaria*, in *Diritto Tributario*, a cura di A. Fantozzi, Milano, 2012, p. 615.

alla assenza di un giudice togato e con un alto livello di specializzazione per i gradi di merito ed ai tempi lunghi per addivenire ad una sentenza definitiva<sup>38</sup>. Siamo, in questo momento, in procinto di verificare una recente riforma, sui quali esiti non siamo ancora in grado di pronunciarci.

In tal senso, non poter contare per lungo tempo su un processo effettivo e conseguentemente sulla certezza della irrogazione della sanzione ha aumentato la propensione ad evadere della popolazione, che si è adagiata sui tempi lunghi della giustizia e sugli esiti incerti delle controversie.

## 5. Il contrasto all'evasione. I profili di studio

La materia tributaria è da sempre impegnata nella qualificazione dell'evasione e nella predisposizione sia di adeguate discipline di contrasto che di sanzioni deterrenti.

Questi temi – definizione, controllo, sanzioni – definiscono tre passaggi fondamentali che, secondo la presente prospettiva, devono guidare in modo unitario la disciplina del fenomeno.

Come anticipato, il problema di fondo che nel tempo si è registrato attiene alla qualificazione dei già menzionati passaggi in modo sostanzialmente scollegato dalle cause sottostanti e secondo una prospettiva disallineata dai criteri dell'effettività giuridica.

Secondo la nostra ricostruzione, l'evasione costituisce principalmente una conseguenza del *deficit* di effettività del nostro sistema; ne deriva come risulti necessario nella regolazione generale del tema tenere presenti i canoni dell'effettività stessa.

In tal modo si opera sulle cause del fenomeno e contestualmente se ne contrastano gli effetti.

In questa direzione, il primo passo da compiere attiene all'aspetto definitorio dell'evasione fiscale ove emerge un elemento importante, nel tempo non particolarmente valorizzato.

Una definizione positiva di evasione non può trascurare una quantificazione oggettiva del fenomeno, per comprenderne la reale portata e dosare discipline adeguate<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> Cfr., su questo argomento, *ex pluribus*, F. TESAURO, *Giusto processo e processo tributario*, in *Rass. trib.*, 2006, p. 314; G. MARONGIU, *Le commissioni tributarie da giudice specializzato a giudice togato: una proposta*, in *Dir. prat. trib.*, 2009, 1081; A. PODDIGHE, *Giusto processo e processo tributario*, Milano, 2010, p. 20.

<sup>39</sup> Cfr. sull'importanza di una corretta stima dell'evasione fiscale, SANTORO, *op. cit.*; G. VITALETTI, *L'evasione fiscale. Modi di manifestazione e misure per l'emersione*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2013, p. 27; GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 87.



## 5.1. La nozione di evasione fiscale

Gli studi economici e giuridici classici si sono concentrati sulla definizione di evasione fiscale.

Le definizioni in esame si riscontrano progressivamente nell'ambito della scienza delle finanze, del diritto finanziario e del diritto tributario e colgono le ripercussioni dell'evasione sulla realtà economica, in un primo tempo, ed alcuni profili illeciti della condotta in una fase successiva<sup>40</sup>.

Con l'affermazione dell'autonomia della disciplina tributaria dalla scienza delle finanze si è posto in luce come l'evasione rappresenti, in via di principio, una particolare forma di reazione del contribuente di fronte al proprio obbligo tributario, giungendo ad una definizione giuridica della fattispecie<sup>41</sup>.

In tal senso, definita la generalità del fenomeno che qualifica la sottrazione al dovere tributario, si è assistito – a partire dagli anni '60 del secolo scorso – alla realizzazione di numerosi studi che si sono soffermati sulla delimitazione della nozione di elusione, la cui qualificazione è avvenuta principalmente in relazione alla nozione di evasione, in quanto i due fenomeni si sono mostrati intimamente collegati e connessi<sup>42</sup>.

Le elaborazioni sul tema hanno pertanto affrontato contestualmente i suddetti fenomeni, delimitandoli concettualmente rispetto a tutte le condotte lecite ed espressive di legittimo risparmio di imposta.

In tale percorso, fondamentali sono state le teorie elaborate da Blumenstein<sup>43</sup> ed Hensel<sup>44</sup> che hanno segnato il tema ed alle quali si sono ricollegati

---

<sup>40</sup> Cfr., specificamente, E. MORSELLI, *Corso di scienza della finanza pubblica*, Padova, 1937, p. 246; G. STAFANI, *Corso di finanza pubblica*, Padova, 1970, p. 270; C. COSCIANI, *Scienze delle finanze*, Torino, 1977, p. 107.

<sup>41</sup> In particolare, per i profili storici dell'evasione tributaria, A. BERLIRI, *L'ordinamento tributario nella prima metà del secolo XIV nell'opera di Bartolo di Sassoferrato*, Milano, 1952, p. 71; A. DUS, *La frode fiscale*, in Riv. guardia fin., 1954, p. 197; C.F. GROSSO, *L'evasione fiscale*, Torino, 1980, *passim*.

<sup>42</sup> Cfr. VISCO, *op. cit.*, p. 292, il quale rileva come i comportamenti evasivi e quelli elusivi sono strettamente correlati, sia da un punto di vista logico, che funzionale. Entrambi erodono gettito. Inoltre, tra i due fenomeni si definiscono rapporti di sostituzione e/o complementarietà.

<sup>43</sup> Cfr. E. BLUMENTSTEIN, *Sistema di diritto delle imposte*, trad. it. a cura di F. Forte, Milano, 1954, 14, secondo il quale si ha elusione di imposta allorquando “attraverso un determinato procedimento intenzionale fin dal principio venga posto in essere un patto che non integri i presupposti per l'imposizione oppure attenui la grossezza dell'imposta dovuta; in ciò l'elusione differisce dall'evasione dell'imposta, per la quale esiste il fatto che è fondamento dell'imposizione, ma la sua esatta valutazione da parte degli organi amministrativi viene impedita mediante un comportamento illegale del contribuente”.

<sup>44</sup> Cfr. A. HELSEN, *Diritto Tributario*, Milano, 1956, p. 20, il quale distingue tra elusione d'imposta e frode fiscale. “in questo ultimo caso (frode fiscale) si tratta di un inadempimento colpevole della pretesa tributaria già validamente sorta attraverso la realizzazione della fattispecie, mentre nell'elusione si impedisce il sorgere della pretesa tributaria, evitando la fattispecie legale”.

tutti gli Autori che (sia pure talora criticamente) hanno continuato tali studi.

Le suddette teorie hanno posto in luce come l'evasione nasca dalla violazione di una fattispecie impositiva che si realizza attraverso comportamenti attivi o omissivi, mentre l'elusione definisca un comportamento che aggira la fattispecie impositiva, impedendo a monte il sorgere della pretesa tributaria.

In tal senso la dottrina nazionale, con diverse impostazioni, ha seguito la suddetta strada<sup>45</sup>, rilevando come l'elusione fiscale si differenzi rispetto all'evasione fiscale poiché non contempla un inadempimento certo e conclamato dell'obbligazione tributaria, bensì un "aggiramento" delle norme al fine di ridurre (o escludere) l'obbligazione medesima<sup>46</sup>.

La strutturale differenza tra le condotte elusive e quelle evasive non si registra sul piano delle cause che li generano e degli effetti che producono; il concorso di entrambe definisce oggi "il fenomeno dell'evasione d'imposta", che si colloca nell'ambito del quadro generale dei valori che abbiamo delineato.

In altre parole, le cause delle condotte elusive e di quelle evasive sono le medesime e si riconducono in modo unitario alla contestuale carenza di effettività del sistema che si ripercuote sull'etica fiscale dei contribuenti.

Allo stesso modo entrambe le fattispecie qualificano un comportamento che causa una sottrazione di gettito all'Erario in violazione del dovere sociale di concorso alle spese pubbliche<sup>47</sup>, i cui effetti sul sistema sono i medesimi (perdita di gettito, fallimento delle politiche redistributive, alterazione della concorrenza nel mercato, necessità di ricorrere a politiche di riequilibrio).

In tal senso la definizione generale di evasione e l'individuazione di

---

<sup>45</sup> In merito ai primi studi sul tema, cfr. C. DAL PIAZ, *Aspetti del problema della simulazione in materia tributaria*, in *Temi trib.*, 1959, p. 330; E. ANTONINI, *Evasione ed elusione di imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*, in *Giur. it.*, 1959, IV, p. 97; G.A. MICHELI, *Le presunzioni e la frode alla legge nel diritto tributario*, in *Riv. dir. fin.*, 1976, I, p. 396; P.M. TABELLINI, *L'elusione fiscale*, Milano, 1988, *passim*; A. LOVISOLO, *Evasione ed elusione tributaria*, in *Enc. Giur. Treccani*, XIII, 1989, p. 1; S. CIPOLLINA, *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*, Padova, 1992, *passim*; S. FIORENTINO, *L'elusione tributaria. Scelte di metodo e questioni terminologiche*, Salerno – Benevento, 1996, *passim*.

<sup>46</sup> Gli studi sull'elusione fiscale sono stati numerosi e di estremo rilievo. Cfr., *ex pluribus*, G. ZIZZO, *Abuso del diritto, scopo di risparmio di imposta e collegamento negoziale*, in *Rass. trib.*, 2008, 859; V. FICARI, *Clausola generale antielusiva, art. 53 della Costituzione e regole giurisprudenziali*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 390; G. FRANSONI, *Appunti su abuso del diritto e valide ragioni economiche*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 932; A. GIOVANNINI, *Il divieto di abuso del diritto in ambito tributario come principio generale dell'ordinamento*, in *Rass. trib.*, 2010, p. 991; E. MARELLO, *Elusione ed abuso del diritto: profili procedurali e processuali*, in *Giur. it.*, 2010, p. 1731; M. BEGHIN, *L'elusione fiscale e il principio del divieto di abuso del diritto*, Padova, 2013, p. 2021 (2 ed.), *passim*.

<sup>47</sup> L'approccio tradizionale degli economisti qualifica l'elusione e l'evasione nell'ambito dei comportamenti razionali in base ai quali l'*homo oeconomicus* decide di non assolvere all'onere impositivo. La differenza tra i due fenomeni si colloca sul piano del rischio che ogni soggetto è idoneo a correre (maggior nell'evasione e minore nell'elusione). Cfr. GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 101.

una disciplina generale di contenimento si deve attualmente intendere come rivolta – contestualmente – alle condotte evasive ed elusive in quanto comuni sono le cause e gli effetti delle medesime.

Con riguardo alle specifiche condotte, poi, quelle elusive nascono dalla violazione del divieto generale di abuso del diritto o di altre disposizioni generali antielusive<sup>48</sup>.

Differentemente, quelle evasive si generano dalla realizzazione di comportamenti specifici (attivi o omissivi) che si collocano sia sul piano dell'accertamento, che su quello della riscossione.

Nell'ambito del primo piano, le condotte evasive si qualificano positivamente come fattispecie da cui deriva la liquidazione di un tributo di ammontare inferiore rispetto a quello effettivamente dovuto attraverso occultamenti di materia imponibile (c.d. evasione da occultamento) ovvero mediante un'errata qualificazione giuridica della situazione di fatto (c.d. evasione interpretativa)<sup>49</sup>.

Con riguardo all'evasione da riscossione, come anticipato, questa si è conclamata soprattutto negli ultimi anni con la crisi economica e la pandemia che hanno diminuito le risorse economiche dei contribuenti.

Tale evasione consiste “nel sottrarsi al pagamento delle imposte accertate occultando i beni su cui la riscossione potrebbe avvenire. L'evasione da riscossione può realizzarsi secondo varie forme di *asset protection*, intestando i beni a terzi, trasformandoli in liquidità difficili da individuare, ecc.”<sup>50</sup>. Questo tipo di evasione può sussistere sia quando il tributo sia regolarmente dichiarato ma non versato all'Erario (c.d. evasione da riscossione “ordinaria”), sia quando questo non sia pagato, nonostante l'esecuzione forzata intrapresa dall'Agente della riscossione (c.d. evasione da riscossione “forzata”)<sup>51</sup>.

## 5.2. La stima dell'evasione fiscale

La definizione di evasione fiscale, come anticipato, presenta un necessario risvolto numerico-quantitativo dalla cui valutazione non si può prescindere.

La nozione teorica di evasione serve a qualificare determinate condotte e a circoscrivere concettualmente il fenomeno; tale definizione resta su un

<sup>48</sup> Cfr. per una analitica individuazione delle diverse fattispecie BEGHIN, *op. cit.*

<sup>49</sup> Cfr., *ex pluribus*, M. BEGHIN, *Diritto tributario*, Padova, 2018, p. 244; R. LUPI, *Evasione fiscale, paradiso e inferno*, Milano, 2008, p. 211.

<sup>50</sup> Così R. LUPI, (voce) *Evasione fiscale*, in *Il diritto – Enciclopedia giuridica del Sole 24 Ore*, diretta da S. Patti, vol. 6, Milano, 2007, p. 285.

<sup>51</sup> In materia di evasione da riscossione, G. MARINI, *L'evasione da riscossione nei reati tributari*, in *Libro dell'anno Treccani*, Roma, 2014, p. 620.

piano dogmatico (non collegato alla effettiva portata del fenomeno) se non è accompagnata alla quantificazione numerica del fenomeno stesso nell'arco di periodi temporali definiti.

Quest'ultimo dato, infatti, esprime un valore essenziale per comprendere il grado di diffusione delle condotte evasive in ogni momento storico; in assenza di tale analisi, sia la definizione di evasione, sia le politiche di contenimento risultano poco effettive in quanto non collegate alla reale entità del problema.

La corretta stima dell'evasione collega la definizione teorica all'attività di accertamento e di irrogazione delle sanzioni, definendo il tramite necessario per qualificare le fattispecie e tarare adeguatamente i mezzi da impiegare<sup>52</sup>.

In tale contesto la scelta del metodo da utilizzare per la misurazione dell'evasione fiscale rappresenta un tema delicato e di fondamentale importanza.

La letteratura economica è solita raggruppare le metodologie di stima dell'evasione in due macrocategorie, quelle di tipo deduttivo (definite anche *top down* o indirette) e quelle di tipo induttivo (definite anche *bottom up* o dirette)<sup>53</sup>.

Il metodo *top down* si basa sul confronto tra i dati fiscali e un corrispondente aggregato macroeconomico (solitamente rappresentato dai flussi di Contabilità nazionale), utilizzato per costruire una base imponibile *teorica* con la quale confrontare la base imponibile *dichiarata* dalla platea dei contribuenti.

Il *tax gap* è il risultato differenziale prodotto da queste due grandezze.

I modelli fondati su tale metodologia di stima risultano, ancora oggi, quelli maggiormente utilizzati a livello internazionale<sup>54</sup>, poiché basati su elementi statistici e sull'impiego di dati informativi facilmente reperibili.

Sebbene la loro agevole adozione li renda preferibili rispetto a metodologie di stima più onerose, trattasi di modelli che, da un lato, scontano un elevato grado di approssimazione e, dall'altro lato, non permettono di

<sup>52</sup> Cfr. P. DI CARO – M. MANZO, *Conoscere l'evasione fiscale può contribuire a ridurla*, in *Argomenti – Rivista di economia, cultura e ricerca sociale*, n. 17, 2020, p. 114.

<sup>53</sup> Cfr. M. MARÈ – A. ALESINA, *Evasione e debito*, in A. MONORCHIO (a cura di), *La finanza pubblica italiana dopo la svolta del 1992*, Bologna, 1996, p. 69; M. MARÈ, *L'evasione in Italia e nei paesi Oxc: evidenze empiriche, determinanti ed effetti economici*, in *Moneta e credito*, 1996, 393; OECD, *Measuring the Non-Observed Economy: a Handbook*, Paris, 2002, *passim*.

<sup>54</sup> Cfr. E. DE SIMONE, *Tax gap ed enti locali*, in *Osservatorio regionale sul Federalismo Fiscale – IRPET*, n. 1, 2017, p. 8; F. SCHNEIDER – D. H. ENSTE, *Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences*, in *Journal of economic literature*, vol. 38, n. 1, march 2000; F. SCHNEIDER, *The Shadow Economies of Western Europe*, *Journal of the Institute of Economic Affairs*, 1997, p. 42; S. JOHNSON – D. KAUFMANN – P. ZOIDO-LOBATÓN, *Regulatory Discretion and the Unofficial Economy*, *The American Economic Review*, 1998, p. 387; C.C. WILLIAMS – J. WINDEBANK, *Black Market Work in the European Community: Peripheral Work for Peripheral Localities?*, *International Journal of Urban and Regional Research*, 1995, p. 23.

procedere ad una disaggregazione delle stime in relazione alle differenti articolazioni del fenomeno dell'evasione, non consentendone di conseguenza un adeguato studio.

L'eccessiva semplificazione che contraddistingue tale approccio rischia, invero, di originare stime lontane dalla realtà fattuale, impedendo l'effettiva comprensione del fenomeno e l'elaborazione di efficaci strategie di contrasto.

Per questo motivo la letteratura economica sia nazionale che internazionale ha più volte dimostrato la non convenienza dell'utilizzo di tali approcci nelle stime ufficiali.

Diversamente, l'approccio di tipo *bottom up* si basa sull'utilizzo di fonti informative di cui l'Amministrazione è in possesso e/o di dati microeconomici di origine statistica (come le indagini svolte presso i contribuenti ovvero i risultati delle attività di verifica fiscale)<sup>55</sup>.

Si tratta di metodologie che garantiscono una migliore aderenza al dato reale, poiché basate su informazioni più dettagliate rispetto a quelle che si otterrebbero in applicazione dei metodi indiretti.

Ciò nonostante, indubbi punti di forza che contraddistinguono gli approcci di tipo *top down* hanno indotto anche il nostro Paese ad avvalersi di tali metodologie per la stima ufficiale del *tax gap* sia delle imposte dirette, sia delle imposte indirette.

Differenti approcci possono dar luogo a diversi risultati, condizionando anche le politiche di contrasto al fenomeno.

Pertanto, una corretta stima del fenomeno non si ritiene venga effettuata nello Stato italiano ove non sono stati investiti grandi mezzi per tale obiettivo, causando conseguentemente una visione non realistica ed alterata dell'effettiva entità del fenomeno stesso.

Fino ad un certo momento storico non si sono registrate in assoluto stime dell'evasione<sup>56</sup>; in una seconda fase si sono privilegiate ricostruzioni basate sui metodi indiretti<sup>57</sup>, che hanno generato stime generiche ed approssimative, inidonee a quantificare correttamente l'evasione.

Attualmente le stime ufficiali utilizzano il metodo indiretto per l'individuazione del *tax gap*; quest'ultimo valore è basato sulla differenza tra il gettito

---

<sup>55</sup> In relazione al metodo dell'*auditing* fiscale, cfr. J.S. FEINSTEIN, *Approaches for estimating non compliance: examples from federal taxation in the United States*, in *The Economic Journal*, 1999, p. 360; MARÈ *op. cit.*, p. 393; N. GEMMELL – J. HASSELDINE, *The tax gap: a methodological review*, Working papers in public finance, 2012, p. 5.

<sup>56</sup> Cfr. SANTORO, *op. cit.*, p. 31, il quale evidenzia come in tema di evasione sia mancata per molto tempo un'azione di monitoraggio fiscale regolare e disponibile all'opinione pubblica. Che l'evasione sia cresciuta negli anni è un'informazione che deriva dalla sintesi di diverse informazioni e fonti di tipo statistico, accademico, istituzionale.

<sup>57</sup> Cfr. *ex pluribus*, L. BERNARDI – M. BERNASCONI, *L'evasione fiscale in Italia: evidenze empiriche*, in *Quaderni del Dipartimento di Economia Pubblica e Territoriale*, Università di Pavia, n. 6, 1996, p. 9233.

percepito e quello che doveva essere incassato sulla base della legislazione vigente.

È stato tuttavia rilevato come il dato in esame sia tutt'altro che realistico.

Tale dato comprende oltre all'evasione dovuta a condotte elusive ed evasive anche tutti gli omessi versamenti dei contribuenti e le imposte non incassate per errori commessi nella determinazione o nel versamento dei tributi<sup>58</sup>.

Si tratta di ammontari che incidono notevolmente sul *tax gap*, già definito secondo metodi di stima indiretti, e che alterano l'individuazione della misura di evasione volontaria oggi esistente in Italia.

Ne consegue una percezione della misura dell'evasione sempre maggiore e più grave rispetto alla sua effettiva consistenza. Tale situazione qualifica sia una definizione del fenomeno, sia una politica dell'accertamento poco effettive in quanto costruite su un dato numerico non realistico.

### 5.3. La politica dei controlli

La fase amministrativa dei controlli riveste un ruolo molto importante nella disciplina dell'evasione; tale fase risulta, come noto, deputata alla verifica dei comportamenti dei contribuenti allo scopo principale di individuare e reprimere le condotte evasive.

In tal senso, i controlli dovrebbero cercare quanto più possibile di risultare efficaci nel contrasto generale al fenomeno; quest'ultimo effetto si ritiene, attualmente, prescindendo dalla circostanza di effettuare verifiche sempre più numerose e generalizzate verso i contribuenti.

I controlli dovrebbero privilegiare la qualità rispetto alla quantità e soprattutto dovrebbero essere adeguati alla stima (numerica) dell'evasione e proporzionati all'entità del fenomeno.

Si impone, pertanto, una nuova prospettiva di deterrenza maggiormente improntata ai valori dell'effettività giuridica in ossequio alle impostazioni internazionali sul tema<sup>59</sup>.

In base a tale prospettiva si ritiene che nel corso dell'intera fase amministrativa di attuazione dei tributi si debba effettuare gradualmente un importante cambiamento.

I controlli sono di notevole importanza, ma non esauriscono la gestione del problema.

Una disciplina dell'evasione basata in via esclusiva sul potenziamento

<sup>58</sup> Diffusamente, su questo aspetto, ed in tal senso, GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 103.

<sup>59</sup> Cfr. L.P. FELD – B.S. FREY, *Deterrence and tax morale: How tax administrations and taxpayers interact*, in OECD Papers, 2003, vol. 3, p. 290. Per un'evoluzione del pensiero e dei lavori dell'OCSE in materia di deterrenza e *compliance*, L. STRIANESE, *La tax compliance nell'attività conoscitiva dell'amministrazione finanziaria*, Roma, 2014, p. 43.

delle verifiche rischia, come dimostra l'esperienza del passato, di essere riduttiva e controproducente in quanto è del tutto sganciata dalle cause del fenomeno e, in particolare, della loro cura.

Il superamento di una concezione esclusivamente economica dell'evasione a favore di una valutazione etico economica ovvero in chiave di carenza di effettività giuridica comporta la necessità di bilanciare la deterrenza con la collaborazione e la *compliance*, definendo un equilibrio di sistema nel quale non solo si reprime, ma si collabora e si aiuta.

Oltre al tema dell'effettività dei controlli, che costituisce un passaggio importante, si ritiene pertanto necessario un potenziamento dell'effettività stessa nell'intera fase amministrativa di attuazione dei tributi.

Il processo in esame è stato avviato da alcuni anni.

In tal senso la maturazione ideologica nazionale – figlia soprattutto dell'esperienza di integrazione giuridica europea e degli impulsi internazionali derivanti dagli studi dell'OCSE – ha condotto gradualmente ad una lenta modifica del tradizionale modo di agire della Pubblica Amministrazione, attuando un graduale recepimento dei principi generali del giusto procedimento<sup>60</sup>.

Il principio europeo di effettività declinato all'interno del rapporto Amministrazione finanziaria – contribuente impone una revisione di tale rapporto alla luce dei principi generali dell'azione amministrativa (trasparenza, imparzialità, proporzionalità) nonché il recepimento dei diversi istituti che connotano la disciplina del procedimento, tra i quali la partecipazione<sup>61</sup>.

A quest'ultimo passaggio si combina poi la necessaria previsione di istituti collaborativi che valorizzino il medesimo rapporto Amministrazione-contribuente, agendo sulla convinzione che si operi per il raggiungimento di un risultato comune<sup>62</sup>.

Il percorso in esame è oggi in divenire.

---

<sup>60</sup> Cfr. GALLI – SCAGLIONI, *op. cit.*, p. 103, ove si mette in luce la circostanza che in Italia si stia gradualmente passando, in tema di evasione, da una deterrenza alla prevenzione del fenomeno, attraverso una serie di strumenti innovativi volti a migliorare il rapporto Amministrazione contribuente. In tale ambito la prospettiva sanzionatoria del controllo *ex post* lascia maggiore spazio a quella preventiva *ex ante*.

<sup>61</sup> Si tratta di un passaggio molto importante e da tempo auspicato unanimemente dalla dottrina nazionale. Su tali aspetti, *ex pluribus*, L. SALVINI, *Procedimento amministrativo (dir. trib.)*, in Dizionario di diritto pubblico, Milano, 2006, vol. 5; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 61; A. MARCHESELLI, *Il giusto procedimento tributario. Principi e discipline*, Padova, 2012, *passim*; G. VANZ, *I poteri conoscitivi e di controllo dell'Amministrazione finanziaria*, Padova, 2012, p. 66; F. TUNDO, *Procedimento tributario e difesa del contribuente*, Padova, 2013, *passim*; R. MICELI, *Il contraddittorio pre-contenzioso nelle indagini tributarie: un principio generale senza disciplina di attuazione*, in Riv. dir. trib., 2016, p. 345.

<sup>62</sup> Per un'analisi dell'evoluzione della *tax compliance* nel sistema nazionale, cfr. STRIANESE, *op. cit.*, p. 279.

Si ritiene, tuttavia, che la sua attuazione possa costituire una strada virtuosa verso la disciplina dell'evasione, che deve trovare nella fase amministrativa un adeguato momento di prevenzione dei comportamenti evasivi potenziali e di repressione di quelli realizzati, con uno spazio per la composizione degli interessi ove si riscontrino i presupposti.

#### 5.4. La risposta sanzionatoria

La sanzione tributaria definisce la reazione del sistema giuridico all'evasione fiscale. L'evasione qualifica, infatti, la maggior parte degli illeciti tributari sostanziali ovvero che si connotano per la realizzazione di una volontaria sottrazione di gettito all'Erario.

L'evoluzione del sistema tributario sanzionatorio ha definito un percorso finalizzato a creare un efficace contrasto all'evasione attraverso alcune scelte di rilievo che si sono maturate e stabilizzate nel tempo<sup>63</sup>.

L'evasione è oggi contrastata sia con la sanzione penale, sia con quella amministrativa. Entrambe hanno una natura personale afflittiva che ricalca i principi del diritto punitivo e sono (tra di loro) alternative nell'applicazione<sup>64</sup>.

La sanzione penale è riservata alle condotte più gravi, ovvero quelle che per le modalità di realizzazione o per gli ammontari evasi denotano una significativa lesione del bene giuridico protetto ossia del dovere di concorso alle spese pubbliche<sup>65</sup>. Quest'ultima sanzione è, inoltre, sempre rivolta a condotte evasive in quanto è subordinata (nella maggior parte dei casi) al riscontro del dolo specifico o (in casi più circoscritti) del dolo generico.

In tal senso si ritiene che la sanzione penale debba rispettare il principio di offensività ed intervenire esclusivamente per lesioni gravi ed effettive<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> Sull'evoluzione del sistema sanzionatorio e sul graduale adeguamento ai principi del diritto punitivo, cfr. R. MICELI, *Il sistema sanzionatorio tributario*, in A. FANTOZZI (a cura di), *Il diritto tributario*, Milano, 2012, p. 897; R. ALFANO, *Sanzioni amministrative tributarie e tutela del contribuente*, Napoli, 2020, p. 31.

<sup>64</sup> Si ritiene che il principio di specialità definisca a livello giuridico una sostanziale alternatività della sanzione nel senso che quella amministrativa è sempre subordinata alla mancata applicazione della sanzione penale. Cfr. R. MICELI, *Sanzione amministrativa*, in Enc. Giuridica Treccani online, 2014, *ad vocem*.

<sup>65</sup> In questo senso, a favore della omogeneità ed unicità dell'interesse tutelato dall'illecito fiscale, A. DUS, *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957, *passim*; L. DEL FEDERICO, *Le sanzioni amministrative nel diritto tributario*, Milano, 1993, p. 129; R. CORDEIRO GUERRA, *Illecito tributario e sanzioni amministrative*, Milano, 1966, p. 110; P. BORIA, *L'interesse fiscale*, Torino, 2002, p. 371; P. PURI, *Illecito fiscale*, in *Digesto comm.*, VI, Milano, 1990, p. 477.

<sup>66</sup> Occorre, comunque, precisare che l'evasione assume rilevanza sul piano penale solo se riguarda le imposte sui redditi e l'Iva (i tributi più importanti, in termini di gettito, di cui si compone il sistema fiscale) e solo se vengono oltrepassate le soglie di punibilità previste dalle norme del D. Lgs. n. 74/2000. A tale assetto fanno eccezione solo alcune condotte che mostrano un alto



Tale approccio è emerso a seguito del fallimento di politiche fiscali molto aggressive e basate su un intervento eccessivo del sistema penale, anche per la repressione di condotte prive di un reale disvalore sostanziale, che storicamente hanno provocato un evidente peggioramento della situazione generale.

In ossequio a tale considerazione la riforma delle sanzioni penali, attuata con l'approvazione del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ha agito soprattutto a favore del recupero dell'offensività dei reati fiscali.

La sanzione amministrativa contrasta, invece, tutte le altre condotte illecite che non hanno rilevanza penale.

Si ritiene che il bene giuridico protetto dalla sanzione tributaria (amministrativa e penale) sia il medesimo e che la differente risposta sanzionatoria dipenda esclusivamente dalla gravità delle condotte evasive<sup>67</sup>.

Per quel che concerne le condotte elusive, invece, nell'attuale contesto normativo ne è espressamente esclusa la rilevanza penale dall'art. 10-*bis*, comma 13, l. 27 luglio 2000, n. 212. In caso di accertata elusione, dunque, il contribuente sarà sanzionato solo sul piano amministrativo.

La scelta del legislatore di escludere la rilevanza penale delle condotte di elusione fiscale deriva dalla necessità di tener distinte – anche sul piano sanzionatorio – condotte che integrano una violazione diretta di disposizioni normative e condotte che, invece, ne aggirano soltanto la *ratio*.

Nell'ambito della rilevanza penale delle condotte evasive si distinguono le fattispecie di c.d. evasione da occultamento, quelle di c.d. evasione interpretativa e quelle di evasione da riscossione<sup>68</sup>.

---

grado di disvalore. In linea generale, l'evasione dei tributi minori (Imposta di registro, Imposta sulle successioni e donazioni, Irap, tributi locali) non è sanzionata penalmente, ma solo sul piano amministrativo, posto che difficilmente essa riesce a raggiungere soglie rilevanti; l'offensività della condotta appare, dunque, certamente più modesta rispetto a quella che si può realizzare nell'ambito delle Imposte sui redditi o dell'Iva.

<sup>67</sup> Il bene giuridico protetto coincide con il contenuto dell'art. 53 Cost., nei termini in cui a tale ultimo articolo si ascrivono: il dovere al concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva ed il corretto funzionamento del sistema procedimentale. Sull'individuazione del bene giuridico protetto dalle norme sanzionatorie tributarie si sono alternate teorie formalistiche (che non hanno ritenuto esistente un bene oggetto di protezione vero e proprio all'interno delle norme sanzionatorie fiscali) e teorie sostanzialistiche. Queste ultime hanno ricostruito diversamente nel tempo il bene giuridico protetto dalle norme fiscali, individuandolo: nella tempestiva acquisizione delle imposte, nel funzionamento del sistema tributario, nella contribuzione in ragione della capacità contributiva, nel corretto svolgimento dell'attività di accertamento. Cfr. su questi aspetti, F. GALLO, *Tecnica legislativa ed interesse protetto nei nuovi reati tributari: considerazioni di un tributarista*, in Giust. cost., 1984, II, p. 298; S. SAMMARTINO, *In tema di interpretazione delle norme penali tributarie*, in Riv. dir. fin., 1985, I, p. 427.

<sup>68</sup> Ai sensi della normativa vigente, assumono rilevanza penale le fattispecie di omesso versamento di ritenute fiscali Irpef (ai sensi dell'art. 10-*bis*, D.Lgs. n. 74/2000) e di omesso versamento

Il sistema sanzionatorio risulta essenzialmente adeguato alla realtà giuridica dei comportamenti evasivi.

In questo senso il maggiore problema che si riscontra nel contesto attuale non riguarda tanto l'aspetto relativo alla correttezza della sanzione, quanto quello inerente alla certezza della sua applicazione<sup>69</sup>.

La circostanza che a fronte di comportamenti evasivi si possa addivenire ad una assenza di punibilità definisce ad oggi la maggiore causa della scarsa effettività delle sanzioni tributarie.

Come noto, le sanzioni devono realizzare una funzione deterrente sia di tipo preventivo, che successivo. Tale funzione viene meno se il sistema nella sua interezza non garantisce che i soggetti che violano il dovere di concorso alle spese pubbliche siano effettivamente destinatari di sanzioni proporzionali<sup>70</sup>.

In questo senso il problema dell'effettività delle sanzioni si riconduce al tema generale dell'effettività del sistema giudico e della materia tributaria. In tale assetto e secondo la prospettiva attuale risulta necessario, anche da un punto di vista di politica sanzionatoria, effettuare un'opera di bilanciamento tra deterrenza ed effettività.

A tale riguardo, pertanto, si ritiene corretto valutare costantemente il grado di offensività delle condotte sanzionabili; quest'ultimo deve essere collegato nelle diverse fasi storiche alla nozione giuridica di evasione ed alla sua stima numerica.

Allo stesso modo devono essere evitate politiche basate su ingiustificati e bruschi innalzamenti sanzionatori. Tali azioni definiscono risultati solo apparenti, in quanto minano la fiducia della collettività verso il sistema giuridico, accrescendo il malessere sociale.

Allo stesso tempo e sulla base della medesima logica, le norme condonistiche non dovrebbero essere utilizzate, se non in casi limite. Tali fattispecie

---

dell'Iva (art. 10-ter, D.Lgs. n. 74/2000) risultanti dalle dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti. Tali fattispecie di reato sono state introdotte nell'ambito della disciplina di cui al D.Lgs. n. 74/2000, solo in un momento successivo (rispettivamente, ad opera dell'art. 1, comma 414, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, e dell'art. 35, comma 7, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, nella Legge n. 248/2006) in conseguenza della crescita del fenomeno dell'omesso versamento di ritenute fiscali Irpef da parte dei sostituti di imposta e dei numerosi casi di omesso versamento dell'Iva dichiarata connessa ad operazioni di c.d. frodi carosello. L'irrogazione di una sanzione penale è comunque prevista laddove il contribuente ponga in essere atti simulati o fraudolenti sui propri o altrui beni al fine di sottrarsi al pagamento delle Imposte sui redditi o dell'Iva e l'ammontare del credito sia superiore a € 50.000 (art. 11, D.Lgs. n. 74/2000 – Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte).

<sup>69</sup> Cfr. in questo senso SANTORO, *op. cit.*, p. 115.

<sup>70</sup> La proporzionalità e l'effettività della sanzione costituiscono valori generali che sulla base soprattutto dell'ordinamento europeo devono fondare le sanzioni tributarie, cfr. ALFANO, *op. cit.*, p. 182.

aumentano l'attitudine all'evasione in quanto producono l'effetto di premiare chi non ha rispettato le norme, generando dissenso nei contribuenti onesti.

Infine, anche nella materia sanzionatoria si afferma la tendenza alla valorizzazione della *compliance*, figlia dell'evoluzione *in fieri* del rapporto Amministrazione – contribuente verso partecipazione e collaborazione. In questo senso si impone l'idea della sanzione positiva, ovvero finalizzata a favorire l'osservanza delle norme attraverso importanti declinazioni di un sistema sostanzialmente premiale verso comportamenti collaborativi da parte dei trasgressori<sup>71</sup>.

Si tratta di un'evoluzione a favore di un bilanciamento tra interesse fiscale, diritto punitivo e diritti individuali<sup>72</sup>, destinata ad avere un importante rilievo nella futura gestione dell'evasione nazionale.

## 6. Conclusioni

Nell'attuale fase storica, a seguito dell'importante influenza del diritto europeo, il canone dell'effettività giuridica si impone quale valore assoluto da perseguire all'interno di ogni assetto statale e con riferimento all'esercizio dei diversi poteri. Si tratta di un risultato che si ottiene mantenendo una importante saldatura tra contesti sociali e risposte giuridiche.

L'evasione fiscale nazionale è addebitabile alla carenza di effettività dello Stato italiano che causa il venir meno da parte dei consociati al dovere di concorso alle spese pubbliche. L'evasione definisce la risposta del cittadino ad una sfiducia generalizzata verso i governi e le soluzioni normative proposte, che qualifica una rottura del patto sociale su cui si fonda il nostro Stato.

In tal modo l'evasione innesca un percorso negativo nel quale il mancato gettito determina un ulteriore aggravamento in ordine alla possibilità concreta dello Stato di rispondere adeguatamente alle istanze dei cittadini.

Secondo la presente riflessione, pertanto, la prospettiva dell'effettività giuridica deve guidare una costruttiva lotta all'evasione fiscale.

Tra impostazioni di tipo economico e di tipo sociale emerge, pertanto, come il fenomeno in esame non possa essere trattato come un qualunque illecito da reprimere e sanzionare ma – differentemente – richieda riflessioni e studi qualificati che trascendono la materia tributaria.

In questi termini la definizione e il contenimento dell'evasione si devono basare sull'effettività, attraverso un recupero del suddetto valore sia su un piano generale, che su quello più specifico della materia tributaria.

In tale ultimo assetto si individuano alcuni momenti che devono essere rivisitati alla luce del suddetto valore.

<sup>71</sup> Cfr., su questi aspetti, ALFANO, *op. cit.*, p. 355.

<sup>72</sup> In questo senso, ALFANO, *op. cit.*, p. 360.

La disciplina dell'evasione si articola in tre momenti: la definizione del fenomeno, l'attività di accertamento e le sanzioni; tali fasi devono coordinarsi e crescere secondo logiche comuni.

Un primo aspetto fondamentale attiene alla definizione di evasione. Tale operazione non può avvenire soltanto su un piano teorico dogmatico ma deve essere accompagnata ad una stima numerica realistica ed accurata che assuma, nelle diverse fasi storiche, il ruolo di necessario punto di partenza per l'attuazione di politiche di contenimento.

Allo stesso modo si impone una prospettiva nella quale i controlli e le sanzioni devono essere integrati con i valori della *tax compliance* tra fisco e contribuente, al fine di attuare un recupero della qualità degli accertamenti e della effettività delle sanzioni.

Si ritiene, pertanto, necessario spostare l'asse delle politiche relative all'evasione dalla deterrenza alla effettività giuridica, definendo un assetto nel quale gli interessi sanzionatori di tipo repressivo siano bilanciati con valori di natura premiale – collaborativa, finalizzati a ripristinare un rapporto di fiducia tra il contribuente e le istituzioni.